



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
PEDRO CRUZ VILLALÓN
prezentate la 21 iunie 2012¹

Cauza C-587/10

**Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)
împotriva
Finanzamt Plauen**

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Bundesfinanzhof (Germania)]

„Taxa pe valoarea adăugată — Livrare intracomunitară — Operațiuni în lanț — Refuz de acordare a scutirii ca urmare a faptului că nu a fost furnizat numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile”

I – Introducere

1. Bundesfinanzhof adresează Curții, în prezenta cauză, diferite întrebări referitoare la interpretarea Directivei 77/388/CEE², în cadrul unei proceduri în care este examinată legalitatea unei decizii a autorităților fiscale germane prin care furnizorului – persoana impozabilă – nu i-a fost acordată scutirea prevăzută la articolul 28c secțiunea A litera (a) din directiva menționată pentru livrările intracomunitare.

2. Specificitatea cazului rezidă în faptul că livrarea în litigiu face parte dintr-o serie de operațiuni în lanț care cuprinde două vânzări succesive și un transport intracomunitar unic. Motivul de refuz al acordării scutirii este că primul furnizor, o întreprindere germană, nu a indicat numărul de identificare în scopuri de TVA al întreprinderii americane care a achiziționat mărfurile, ci pe cel al celei de a doua persoane care a achiziționat mărfurile, o întreprindere finlandeză.

3. Prezenta cauză va permite Curții să își dezvolte deja bogata sa jurisprudență referitoare la scutirea livrărilor intracomunitare, clarificând întinderea competențelor pe care teza introductivă a articolului 28c secțiunea A din A șasea directivă le atribuie statelor membre în vederea stabilirii condițiilor necesare pentru a asigura „aplicarea corectă și directă” a scutirilor, precum și pentru „a preveni evaziunea, fraudă sau abuzurile”.

1 — Limba originală: spaniola.

2 — Directiva Consiliului din 17 mai 1977, A șasea directivă privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), în versiunea în vigoare la data faptelor din acțiunea principală.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii: A șasea directivă TVA

4. Potrivit articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă, persoană impozabilă în scopuri de TVA înseamnă „orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective”. În conformitate cu alineatul (2) menționat, „[a]ctivitățile economice menționate la alineatul (1) cuprind toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și activitățile agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale. [...]” [traducere neoficială].

5. Articolul 22 din A șasea directivă, astfel cum a fost modificat prin articolul 28h din aceasta, prevede o serie de obligații în cadrul sistemului intern.

6. Astfel, articolul 22 alineatul (1) litera (c) prima și a treia liniuță prevede că „statele membre adoptă măsurile necesare pentru identificarea prin intermediul unui număr individual: – a fiecărei persoane impozabile, cu excepția celor menționate la articolul 28a alineatul (4), care efectuează, pe teritoriul țării, livrări de bunuri sau prestări de servicii care îi dau dreptul la deducere [...] – a persoanelor impozabile care efectuează, pe teritoriul țării, achiziții intracomunitare de bunuri pentru a realiza, în afara țării, operațiuni care fac parte din activitățile economice la care face referire articolul 4 alineatul (2)” [traducere neoficială].

7. Articolul 22 alineatul (3) litera (a) prevede că „[f]iecare persoană impozabilă emite o factură sau un alt document care servește drept factură pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe care aceasta le efectuează pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă. Fiecare persoană impozabilă emite de asemenea [...] o factură [...] pentru livrările de bunuri pe care le efectuează în condițiile stabilite la articolul 28c secțiunea A” [traducere neoficială]. Potrivit articolului 22 alineatul (3) litera (b), numărul de identificare în scopuri de TVA trebuie indicat pe factura menționată.

8. Potrivit articolului 22 alineatul (8), „statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea fiscală, sub rezerva cerinței tratamentului egal al operațiunilor interne și al operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor” [traducere neoficială].

9. A șasea directivă include titlul XVIa, intitulat „Regim tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre”, care a fost introdus prin Directiva 91/680 și care cuprinde articolele 28a-28m.

10. Articolul 28a alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă prevede, la primul paragraf, că sunt supuse de asemenea TVA-ului „achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă acționând ca atare sau de către o persoană juridică neimpozabilă [...]” [traducere neoficială].

11. În conformitate cu articolul 28a alineatul (3), „«[a]chiziție intracomunitară de bunuri» înseamnă achiziționarea dreptului de a dispune în calitate de proprietar de bunul corporal mobil expedit sau transportat către persoana care achiziționează bunurile de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile într-un alt stat membru decât cel din care bunurile sunt livrate sau transportate” [traducere neoficială].

12. Articolul 28b secțiunea A alineatul (1) prevede că locul achiziției intracomunitare de bunuri este considerat a fi „locul în care se află bunurile în momentul sosirii expediției sau a transportului la achizitor”. Totuși, alineatul (2) precizează că, „[f]ără a aduce atingere alineatului (1), locul achiziției intracomunitare de bunuri menționate la articolul 28a alineatul (1) litera (a) este considerat totuși ca fiind pe teritoriul statului membru care a emis numărul de identificare pentru taxa pe valoarea adăugată sub care persoana care achiziționează bunurile a făcut achiziția, dacă persoana care achiziționează bunurile nu stabilește că achiziția în cauză a fost supusă taxei în conformitate cu alineatul (1). [...]” [traducere neoficială]

13. Articolul 28c secțiunea A litera (a) prevede că sunt scutite de TVA livrările comunitare, în următoarele condiții:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare și în condițiile pe care le stabilesc pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor prevăzute mai jos și pentru a preveni evaziunea, fraudă sau abuzurile, statele membre scutesc:

- a) livrările de bunuri, definite la articolul 5 și la articolul 28a alineatul (5) litera (a), expediate sau transportate de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile în afara teritoriului menționat la articolul 3, dar în interiorul Comunității, efectuate pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă acționând ca atare într-un alt stat membru decât cel de plecare a expediției sau a transportului de bunuri. [...]

B – Reglementarea națională

14. În conformitate cu articolul 6a alineatul (1) prima teză din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”)³, se realizează o livrare intracomunitară – care este scutită de TVA în temeiul articolului 4 punctul 1 litera (b) din UStG – atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții: „1) Comerciantul sau cumpărătorul a transportat sau a expediat obiectul livrării în restul teritoriului comunitar. 2) Cumpărătorul este: a) un întreprinzător care a achiziționat obiectul livrării pentru întreprinderea sa; b) o persoană juridică ce nu este un comerciant sau nu a achiziționat obiectul livrării pentru întreprinderea sa; sau c) orice alt cumpărător în cazul livrării unui vehicul nou; și 3) achiziționarea obiectului livrării este supusă, în ceea ce îl privește pe cumpărătorul din alt stat membru, dispozițiilor privind impozitul pe cifra de afaceri”. Potrivit articolului 6a alineatul (3) din UStG, respectarea acestor condiții trebuie dovedită de comerciant.

15. Articolul 17c alineatul (1) din Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Regulamentul de aplicare a UStG, denumit în continuare „UStDV”)⁴ prevede că, în cazul livrărilor intracomunitare, comerciantul care intră sub incidența domeniului de aplicare al acestui regulament trebuie să dovedească, prin documente contabile, îndeplinirea condițiilor privind scutirea de TVA, „inclusiv numărul de identificare în scopuri de TVA al cumpărătorului”.

III – Acțiunea principală și întrebările preliminare

16. Reclamanta și recurenta, Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (denumită în continuare „VSTR”), este societatea-mamă a unei societăți de drept german cu sediul în Germania.

3 — BGBI. 1993 I, p. 565.

4 — BGBI. 1999 I, p. 1308.

17. În noiembrie 1998, această societate a vândut două mașini de sfărâmat roci întreprinderii americane ATLANTIC International Trading Co. (denumită în continuare „ATLANTIC”). ATLANTIC avea o sucursală în Portugalia, dar nu era înregistrată în niciun stat membru al Uniunii în scopuri de TVA.

18. Întreprinderea vânzătoare a solicitat ATLANTIC să îi comunice numărul de identificare în scopuri de TVA, iar aceasta din urmă i-a răspuns că a revândut mașinile unei întreprinderi din Finlanda și i-a comunicat numărul de identificare în scopuri de TVA al întreprinderii finlandeze menționate. VSTR a verificat corectitudinea informației respective.

19. În ceea ce privește transportul mașinilor, trebuie precizat că la 14 decembrie 1998, o întreprindere de transporturi mandatată de ATLANTIC le-a ridicat de la sediul întreprinderii germane și le-a transportat inițial pe uscat la Lübeck (Germania) și, trei zile mai târziu, le-a transportat pe cale maritimă în Finlanda.

20. Întreprinderea germană vânzătoare a emis către ATLANTIC o factură fără TVA, în care era indicat numărul de identificare al întreprinderii finlandeze.

21. În declarația sa anuală privind TVA-ul 1998, VSTR, societatea-mamă a societății vânzătoare, a considerat că livrarea mașinilor este scutită de impozit. În schimb, autoritatea fiscală germană (Finanzamt Plauen) a considerat că scutirea nu este aplicabilă în acest caz, în măsura în care ATLANTIC, în calitate de persoană care a achiziționat bunurile, nu a folosit un număr de identificare în scopuri de TVA al statului membru de destinație sau al vreunui alt stat membru.

22. VSTR a formulat o acțiune în primă instanță împotriva acestei decizii și a atacat cu recurs hotărârea Finanzgericht prin care aceasta a fost respinsă. În cadrul procedurii de recurs în fața Bundesfinanzhof, VSTR a susținut că motivul pentru care Administrația germană a refuzat să acorde scutirea este contrar celei de A șasea directive. În schimb, Administrația germană consideră că statele membre pot condiționa aplicarea scutirii în discuție de faptul că persoana care achiziționează bunurile deține un număr de identificare în scopuri de TVA într-un stat membru, astfel cum prevede articolul 17c alineatul (1) din UStDV.

23. Considerând că există îndoieli cu privire la interpretarea condițiilor impuse pentru aplicarea scutirii privind livrările comunitare prevăzută la articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, Bundesfinanzhof a adresat Curții următoarele întrebări:

„1) A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri permite acceptarea unei livrări intracomunitare ca fiind scutită de TVA numai atunci când persoana impozabilă poate dovedi, pe baza documentelor contabile, numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile?

2) Prezintă relevanță pentru răspunsul la această întrebare

- faptul că persoana care achiziționează bunurile este un întreprinzător cu sediul într-un stat terț care a expedit obiectul livrării, în cadrul unor operațiuni în lanț, dintr-un stat membru în alt stat membru, fără a fi însă înregistrat ca persoană plătitoare de TVA în vreun stat membru și
- aspectul dacă persoana impozabilă a dovedit că persoana care achiziționează bunurile a depus o declarație fiscală referitoare la achiziția intracomunitară?”

IV – Procedura în fața Curții

24. Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare a fost înregistrată la grefa Curții la 15 decembrie 2010.

25. Au depus observații scrise Italia, Germania, VSTR și Comisia.

26. La ședință, care a avut loc la 7 martie 2012, s-au prezentat pentru a formula observații orale reprezentanții VSTR, guvernul german și Comisia.

V – Analiza întrebărilor preliminare

A – Întrebare preliminară: identificarea livrării intracomunitare în cadrul unor operațiuni în lanț

27. Întrebările formulate de Bundesfinanzhof privesc aplicarea scutirii livrărilor intracomunitare, prevăzută la articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă.

28. Dispoziția citată impune trei condiții pentru a califica o operațiune precum livrarea intracomunitară de bunuri ca fiind scutită de TVA: transferul dreptului de a dispune de bun în calitate de proprietar, deplasarea fizică a bunurilor dintr-un stat în altul și calitatea de persoană impozabilă a persoanei care achiziționează bunurile (care poate fi de asemenea o persoană juridică neimpozabilă „acționând ca atare într-un alt stat membru decât cel de plecare a expediției sau a transportului de bunuri”).

29. Prima dintre aceste trei condiții (transferul dreptului de a dispune de bunuri de la VSTR către Atlantis) nu a fost pusă în niciun moment în discuție, întrebările Bundesfinanzhof vizând-o pe cea de a treia (calitatea de persoană impozabilă a persoanei care achiziționează bunurile).

30. Totuși, cu titlu preliminar, trebuie făcută o scurtă precizare cu privire la cea de a doua condiție (transportul intracomunitar), având în vedere că prezenta cauză prezintă particularitatea că livrarea a cărei supunere la plata TVA-ului este în discuție face parte dintr-o serie de operațiuni în lanț formată din două vânzări succesive – prima de la o societate germană către o societate nord-americană și a doua de la aceasta din urmă către o societate finlandeză – și un transport intracomunitar unic al bunurilor din Germania către Finlanda.

31. În conformitate cu cele stabilite în Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder, în situații precum cea din prezenta cauză, mai exact, „atunci când două livrări succesive privind aceleași bunuri, efectuate cu titlu oneros între persoane impozabile acționând ca atare, dau naștere unei expedieri intracomunitare unice sau unui transport intracomunitar unic al acestor bunuri, această expediere sau acest transport poate să corespundă numai uneia dintre cele două livrări, care va fi singura scutită în temeiul articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă”⁵.

32. Prin urmare, în prezenta cauză este necesar să se stabilească cu titlu preliminar căreia dintre cele două livrări succesive de bunuri îi corespunde transportul, în definitiv, care dintre acestea ar putea fi eventual calificată, în cazul în care s-ar confirma celelalte condiții, drept o livrare intracomunitară scutită de TVA.

5 — Cauza C-245/04, Rec., p. I-3227, punctul 45.

33. A șasea directivă nu prevede nicio regulă în această privință, însă Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding, a precizat, cu privire la aceste cazuri de operațiuni în lanț, că stabilirea livrării căreia trebuie să îi corespundă transportul intracomunitar „trebuie efectuată având în vedere o apreciere globală a tuturor împrejurărilor speței”⁶. Aprecierea menționată a împrejurărilor este de competența instanței de trimitere.

34. În principiu, Bundesfinanzhof nu pare să conteste faptul că, în prezenta cauză, transportul trebuie să corespundă primei livrări, mai exact, aceleia în care vânzătorul este întreprinderea germană VSTR, iar persoana care achiziționează bunurile este întreprinderea americană ATLANTIS⁷, apreciere care, în opinia noastră, nu este contrazisă de jurisprudența citată.

35. Situația din prezenta cauză este asemănătoare celei din cauza Euro Tyre Holding, întrucât prima persoană care a achiziționat bunurile a dobândit dreptul de a dispune de acestea în statul în care a avut loc prima livrare (Germania)⁸ și și-a manifestat față de vânzător intenția de a le transporta în alt stat membru, în care ar avea loc cea de a doua livrare⁹. Unica diferență constă în faptul că, în prezenta cauză, ATLANTIS nu a prezentat propriul număr de identificare în scopuri de TVA, element care, potrivit Hotărârii Euro Tyre Holding, trebuie luat în considerare în aceste împrejurări¹⁰. Indiferent de considerațiile pe care le vom expune în continuare (în cadrul examinării primei întrebări preliminare) cu privire la importanța acestui element în ceea ce privește calificarea livrării drept livrare intracomunitară scutită, considerăm că furnizarea numărului de identificare menționat nu este indispensabilă, în această primă etapă a raționamentului, pentru ca transportul să corespundă unei anumite livrări.

36. În cauza Euro Tyre Holding, furnizarea numărului de identificare menționat al persoanei care achiziționează bunurile în statul în care are loc a doua livrare a fost utilizată ca indiciu obiectiv al faptului că intenția primei persoane care a achiziționat bunurile a fost, încă din momentul achiziționării, să vândă bunurile în al doilea stat¹¹. Dimpotrivă, în prezenta cauză, un astfel de indiciu ar putea să nu fie indispensabil în măsura în care Bundesfinanzhof consideră probat, pornind de la alte elemente obiective¹², faptul că al doilea transfer al dreptului de a dispune de bunuri s-a produs deja în statul de destinație, ulterior transportului intracomunitar, care ar trebui, în acest caz, să corespundă primei livrări.

B – Prima întrebare preliminară

37. Prin intermediul primei întrebări, Bundesfinanzhof solicită Curții să se stabilească dacă statele membre pot condiționa scutirea livrărilor intracomunitare de faptul că furnizorul dovedește, pe baza documentelor contabile, numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile.

6 — Cauza C-430/09, Rep., p. I-13335, punctul 44.

7 — Din dosar reiese de asemenea că Finanzgericht, care a fost sesizată cu cauza în primă instanță, a avut o opinie contrară cu privire la acest aspect.

8 — Hotărârea Euro Tyre Holding, citată anterior, punctul 32.

9 — Hotărârea Euro Tyre Holding, citată anterior, punctul 33.

10 — Hotărârea Euro Tyre Holding, citată anterior, punctul 45: „În împrejurări precum cele din acțiunea principală, în care prima persoană care achiziționează bunurile, care a obținut dreptul de a dispune de acestea în calitate de proprietar pe teritoriul statului membru al primei livrări, își manifestă intenția de a transporta aceste bunuri către un alt stat membru și se prezintă cu numărul de identificare în scopuri de TVA atribuit de acest din urmă stat, transportul intracomunitar ar trebui să corespundă primei livrări, cu condiția ca dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar să fi fost transferat celei de a doua persoane care achiziționează bunurile în statul membru de destinație a transportului intracomunitar”. A se vedea de asemenea punctul 35.

11 — A se vedea în această privință Hotărârea Euro Tyre Holding, citată anterior, punctele 33-39.

12 — Hotărârea Euro Tyre Holding, citată anterior, punctul 34 și jurisprudența citată.

38. Astfel cum am arătat deja, articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă condiționează aplicarea acestei scutiri de îndeplinirea a trei condiții care, potrivit unei jurisprudențe constante¹³, au caracter exhaustiv și printre care nu este inclusă – cel puțin în mod expres – nicio condiție legată de indicarea numărului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile.

39. În Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, Curtea a afirmat că „o măsură națională care condiționează, în esență, dreptul la scutire al unei livrări intracomunitare de respectarea unor obligații de formă, fără a lua în considerare cerințele de fond și, mai ales, fără a se întreba dacă acestea erau îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a asigura perceperea corectă a taxei”. Prin urmare, scutirea de TVA trebuie acordată întotdeauna atunci când sunt îndeplinite cerințele de fond, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de persoanele impozabile. Situația nu ar fi diferită decât „dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite”¹⁴.

40. Or, guvernul german afirmă că a impune vânzătorului să indice numărul de identificare al persoanei care achiziționează bunurile în statul membru de destinație nu constituie o nouă cerință de fond diferită de cele prevăzute la articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf, ci este vorba despre un instrument de probă indispensabil pentru a treia dintre aceste condiții, referitoare la calitatea de contribuabil a persoanei care achiziționează bunurile.

41. Statele membre ar avea competența să impună această condiție privind proba în temeiul tezei introductive din articolul 28c secțiunea A din A șasea directivă, potrivit căreia statele membre acordă această scutire „în condițiile pe care le stabilesc pentru a asigura aplicarea corectă și directă [a acesteia] [...] și pentru a preveni evaziunea, fraudă sau abuzurile”. Intervenția acestora ar putea fi de asemenea întemeiată pe articolul 22 alineatul (8), care le conferă competența de „a impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea fiscală”. Potrivit guvernului german, condiția potrivit căreia persoana care achiziționează bunurile trebuie să fie o persoană impozabilă „acționând ca atare” este îndeplinită numai dacă este prezentat un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul membru de destinație a bunurilor.

42. Astfel cum vom arăta în continuare, A șasea directivă atribuie o funcție primordială numărului de identificare în contextul livrărilor intracomunitare, deoarece facilitează extrem de mult controlul fiscal al acestora.

43. Totuși, fără a aduce atingere celor de mai sus, considerăm că articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf nu poate fi interpretat în sensul că o livrare intracomunitară este scutită numai în cazul în care a fost indicat numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile. Pe de o parte, calitatea de persoană impozabilă nu depinde de atribuirea numărului menționat și nimic nu împiedică dovedirea acestei calități prin alte mijloace (1). Pe de altă parte, neîndeplinirea obligației de a indica numărul de identificare fiscală impusă de A șasea directivă nu poate avea drept consecință o modificare a sistemului taxei pe valoarea adăugată (2). În sfârșit, o astfel de interpretare ar constitui o încălcare a principiului neutralității TVA-ului care nu este permisă de jurisprudență (3).

13 — A se vedea pentru toate Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos (C-409/04, Rep., p. I-7797, punctul 70).

14 — Cauza C-146/05, Rep., p. I-7861, punctele 29 și 31.

1. Calitatea de persoană impozabilă nu depinde de atribuirea unui număr de identificare fiscală. Dovada acestei calități poate fi eventual făcută prin alte informații obiective

44. Numărul de identificare în scopuri de TVA a apărut în momentul creării sistemului TVA-ului intracomunitar, al cărui obiectiv principal constă, după cum se știe, în a garanta că plata taxei este efectuată în statul membru în care are loc consumul final al bunului. Pentru a asigura o aplicare corectă a acestui sistem, a fost necesară identificarea anumitor persoane impozabile printr-un număr individual care să indice statul membru care l-a atribuit, precum și tipul de operațiune realizat de persoanele respective [articolul 22 alineatul (1) literele (c), (d) și (e) din A șasea directivă]. Astfel, numărul de identificare constituie, după cum arată Comisia, o indicație prescurtată a statutului fiscal în scopuri de TVA al persoanei impozabile, care facilitează controlul fiscal al operațiunilor intracomunitare.

45. În acest scop, articolul 22 din A șasea directivă impune persoanei impozabile obligația de a menționa pe factură numărul de identificare cu care a efectuat livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor și numărul utilizat de clientul său în operațiunea menționată [articolul 22 alineatul (3) litera (b)], precum și obligația de a depune o declarație recapitulativă trimestrială „a clienților identificați în scopuri de [TVA] cărora le-a furnizat bunuri în condițiile menționate la articolul 28c secțiunea A literele (a) și (d), precum și a destinatarilor identificați în scopuri de [TVA] ai operațiunilor prevăzute la al cincilea paragraf” [traducere neoficială] [articolul 22 alineatul (6) litera (b)].

46. Același obiectiv de control fiscal este urmărit de norma prevăzută la articolul 28b alineatul (2) din A șasea directivă, potrivit căreia, dacă persoana care achiziționează bunurile nu stabilește că achiziția intracomunitară de bunuri prevăzută la articolul 28a alineatul (1) litera (a) a fost supusă TVA-ului în „locul în care se află bunurile în momentul sosirii expediției sau a transportului la achizitor” [articolul 28b alineatul (1)], achiziția este considerată ca fiind efectuată „pe teritoriul statului membru care a emis numărul de identificare pentru taxa pe valoarea adăugată sub care persoana care achiziționează bunurile a făcut achiziția”¹⁵.

47. Totuși, atât obligațiile cuprinse la articolul 22, cât și norma prevăzută la articolul 28b alineatul (2) din A șasea directivă sunt instrumente de control fiscal cu caracter preventiv, care vizează să împiedice ca persoana care achiziționează bunurile să se sustragă de la plata TVA-ului. De aici nu se poate deduce că se dobândește calitatea de persoană impozabilă numai la obținerea numărului de identificare și nici că indicarea acestui număr reprezintă unicul mijloc de a dovedi că persoana care a achiziționat bunurile a acționat în cadrul operațiunii în calitatea sa de persoană impozabilă. Prin urmare, nerespectarea acestei obligații nu poate priva vânzătorul de scutirea la care are dreptul.

48. Mai întâi, trebuie amintit că articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă nu condiționează calitatea de persoană supusă TVA-ului de nicio formalitate și nici de furnizarea unui anumit document, ci aceasta depinde numai de efectuarea „oric[ărei] activit[ăți] economic[e] menționat[e] la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective”. Prin urmare, având în vedere conținutul dispoziției menționate, calitatea de persoană impozabilă trebuie considerată o condiție prealabilă și strict faptică, ce nu depinde de atribuirea și nici de utilizarea numărului de identificare în scopuri de TVA.

49. Afirmarea anterioară este perfect compatibilă cu funcția importantă pe care, astfel cum s-a văzut, A șasea directivă o conferă numărului de identificare în contextul livrărilor intracomunitare. Desigur, în conformitate cu obligațiile prevăzute la articolul 22 din A șasea directivă, indicarea numărului de identificare în scopuri de TVA reprezintă mijlocul normal – și chiar cel mai corect – de a dovedi calitatea de persoană impozabilă, însă aceasta nu înseamnă că vânzătorul nu poate utiliza alte

15 — Același articol 28b alineatul (2) completează această prevedere, la al doilea paragraf, cu un mecanism pentru evitarea dublei impunerii.

„elemente obiective”¹⁶ pentru a proba că persoana care a achiziționat bunurile a acționat în calitate de contribuabil¹⁷. Prezenta cauză constituie o bună exemplificare a acestor situații, fără îndoială excepționale, în care vânzătorul dovedește, fără a indica numărul de identificare al persoanei care achiziționează bunurile, că a acționat în cadrul unei activități economice, că i-a fost transferat dreptul de a dispune de bunuri și că transportul a avut caracter intracomunitar, oferind astfel date suficiente pentru a permite controlul fiscal al operațiunii în cele două state membre în cauză.

50. Prin urmare, nu se poate afirma în mod absolut că neîndeplinirea obligației de formă de a indica, pe factură și în declarațiile recapitulative, numărul de identificare al persoanei care achiziționează bunurile ar împiedica „probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite” în vederea recunoașterii scutirii¹⁸. O astfel de neîndeplinire ar putea avea drept consecință, dacă este cazul, impunerea unor sancțiuni, însă nu o modificare a sistemului taxei pe valoarea adăugată.

2. Neîndeplinirea obligației de a indica numărul de identificare fiscală impusă de articolul 22 din A șasea directivă nu poate avea drept consecință o modificare a sistemului taxei pe valoarea adăugată

51. În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA-ului, jurisprudența a consacrat deja faptul că neîndeplinirea obligațiilor de formă prevăzute la articolul 22 din A șasea directivă nu poate împiedica recunoașterea dreptului menționat atunci când sunt îndeplinite cerințele de fond pentru nașterea acestuia.

52. În cauza Dankowski¹⁹, referitoare tocmai la recunoașterea dreptului la deducere menționat, problema consta în faptul că, deși facturile conțineau numărul de identificare al prestatorului serviciului, numărul respectiv îi fusese atribuit din oficiu de autoritățile fiscale poloneze, fără ca acesta să fi depus o cerere de înregistrare în scopuri de TVA. Prin urmare, prestatorul nu își îndeplinesc obligația de a declara începerea activității sale în calitate de persoană impozabilă [articolul 22 alineatul (1) din A șasea directivă]. În hotărârea sa, Curtea s-a pronunțat în sensul că, „în pofida importanței unei astfel de înregistrări pentru buna funcționare a sistemului TVA-ului, o neîndeplinire a acestei obligații de către o persoană impozabilă nu poate pune în discuție dreptul de deducere conferit prin articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă unei alte persoane impozabile. Astfel, articolul 22 alineatul (1) din A șasea directivă prevede numai obligația persoanelor impozabile de a declara când încep, își modifică sau își încetează activitățile, dar nu permite în niciun caz statelor membre, în cazul neprezentării unei declarații, să raporteze exercitarea dreptului de deducere până la începutul efectiv al realizării obișnuite a operațiunilor taxate sau să priveze persoana impozabilă de exercitarea acestui drept”²⁰.

53. În opinia noastră, această hotărâre reflectă în mod clar ideea potrivit căreia obligațiile de formă prevăzute la articolul 22 și cerințele de fond pentru recunoașterea dreptului de deducere (sau, precum în speță, a unei scutiri) operează pe planuri diferite, motiv pentru care neîndeplinirea celor dintâi nu poate determina o modificare a regimului material al taxei pe valoarea adăugată.

16 — În sensul considerațiilor din Hotărârea Teleos, citată anterior, punctul 40.

17 — Dovada celor de mai sus o constituie de asemenea dispozițiile articolului 18 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 77, p. 1), potrivit căruia, „[d]acă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un client stabilit în Comunitate are statutul de persoană impozabilă: (a) atunci când respectivul client i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA [...]; (b) atunci când clientul nu a primit încă un cod individual de înregistrare în scopuri de TVA, însă îl informează pe prestator că a depus o cerere în acest sens, și dacă prestatorul obține orice altă dovadă [...]”.

18 — Hotărârea Collée, citată anterior, punctul 31.

19 — Hotărârea din 22 decembrie 2010 (C-438/09, Rep., p. I-14009).

20 — Hotărârea Dankowski, citată anterior, punctele 33 și 34 și jurisprudența citată.

54. Pe de altă parte, este evident că, deși obligația de a comunica numărul de identificare fiscală în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile revine furnizorului, acesta din urmă o poate îndeplini numai în cazul în care cea dintâi îi furnizează informația. Or, în măsura în care furnizorul acționează cu bună-credință și adoptă toate măsurile rezonabile aflate în puterea sa pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală, nu ar fi logic ca furnizorul să fie prejudiciat din cauza neîndeplinirii unei obligații ca urmare a lipsei de colaborare a persoanei care achiziționează bunurile și, în ultimul rând, din cauza neîndeplinirii de către aceasta din urmă a obligației sale de a deține un număr de identificare în scopuri de TVA în statul membru de destinație a bunurilor. Hotărârile Dankowski și Euro Tyre Holding, citate anterior, au de asemenea la bază această idee potrivit căreia neîndeplinirea unei obligații de formă de către o persoană impozabilă nu poate prejudicia din punct de vedere fiscal o altă persoană impozabilă²¹.

3. Nu se poate deroga de la principiul neutralității, exceptând cazurile de fraudă

55. În sfârșit, refuzul de a acorda scutirea furnizorului care nu indică numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile, deși toate elementele obiective arată că a fost realizată o livrare intracomunitară în sensul celei de A șasea directive, implică un risc de dublă impunere și, în orice caz, presupune o redistribuire a competenței de impozitare, ambele fiind contrare principiului neutralității TVA-ului.

56. După cum se știe, principiul menționat garantează perfecta neutralitate a taxei „în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca aceste activități să fie ele însele supuse TVA-ului”²². Prin urmare, în cadrul acestor activități, antreprenorul trebuie să fie degrevat în totalitate de TVA-ul datorat sau plătit prin intermediul sistemului de deducere a TVA-ului aferent intrărilor. În contextul operațiunilor intracomunitare, neutralitatea menționată este garantată prin jocul principiului teritorialității, potrivit căruia perceperea TVA-ului revine statului membru în care are loc consumul final al bunului. Astfel cum a arătat jurisprudența, acest mecanism permite o strictă distribuție a veniturilor provenite din TVA în cadrul operațiunilor intracomunitare și „garantează o delimitare clară a suveranității statelor membre afectate în materie fiscală”²³.

57. Or, dacă, pentru motivul menționat anterior, s-ar refuza să se acorde furnizorului scutirea, colectându-se TVA-ul în Germania, însă persoana care achiziționează bunurile ar declara operațiunea în statul membru de destinație (Finlanda), s-ar produce o dublă impunere, contrară în mod clar principiului neutralității. Aceasta deoarece, în conformitate cu articolul 21 din Regulamentul (CE) nr. 1777/2005²⁴, „[î]n cazul în care a avut loc o achiziție intracomunitară de bunuri [...] statul membru în care se încheie expediția sau transportul își exercită competența de impozitare, indiferent de tratamentul TVA aplicat tranzacției în statul membru în care a început expediția sau transportul”. Astfel cum am arătat deja în concluziile prezentate în cauza R²⁵, o eventuală restituire a TVA-ului plătit în Germania în această cauză nu ar ajuta la prevenirea dublei impuneri, ci doar la remedierea efectelor după producerea acesteia, așadar, nu pare a fi suficientă pentru a garanta că este respectat principiul neutralității taxei.

21 — Hotărârea Dankowski, punctul 36: „o eventuală neîndeplinire de către prestatorul serviciilor a obligației prevăzute la articolul 22 alineatul (1) din A șasea directivă nu poate repune în discuție dreptul de deducere de care beneficiază destinatarul serviciilor”. În același sens, Hotărârea Euro Tyre Holding, punctele 37 și 38.

22 — A se vedea pentru toate Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman (268/83, Rec., p. 655, punctul 19).

23 — Hotărârea EMAG Handel Eder, citată anterior, punctul 40.

24 — Regulamentul Consiliului din 17 octombrie 2005 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 77/388/CEE privind sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO L 288, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 205).

25 — Prezentate la 29 iunie 2010, punctul 64. Hotărârea din 7 decembrie 2010 (C-285/09, Rep., p. I-12605).

58. Pe de altă parte, neaplicarea scutirii în țara de origine a bunurilor (Germania) ar presupune, în orice caz, că aceasta din urmă ar colecta TVA-ul în lipsa oricărei creanțe fiscale, întrucât logica regimului operațiunilor intracomunitare este aceea că țara în care se consumă bunul (Finlanda) este și țara care percepe integral impozitul. Prin urmare, chiar și în lipsa dublei impunerii (mai exact, chiar dacă Finlanda nu ar colecta TVA-ul) s-ar produce o redistribuire a competenței fiscale contrară principiului neutralității.

59. Potrivit unei jurisprudențe constante, măsurile pe care statele membre le pot adopta, în conformitate cu articolul 28c secțiunea A din A șasea directivă, pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirii livrărilor intracomunitare și pentru „a preveni evaziunea, fraudă sau abuzurile”, nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și nici să fie folosite astfel încât să pună în discuție neutralitatea TVA-ului²⁶.

60. Or, măsura care constă în a impune drept condiție pentru aplicarea scutirii faptul că furnizorul a indicat numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile ar produce, în condițiile descrise mai sus, un efect contrar principiului neutralității și ar fi, prin urmare, contrară dispozițiilor celei de A șasea directive.

61. Desigur, Curtea a admis că principiul menționat nu are caracter absolut și că se poate deroga de la acesta în cazurile de fraudă sau de rea-credință. Mai concret, în Hotărârea R, citată anterior, aceasta afirmă că principiile neutralității și protecției încrederii legitime „nu pot fi invocate în mod valabil de o persoană impozabilă care a participat cu intenție la o fraudă fiscală și a pus în pericol funcționarea sistemului comun de TVA”²⁷. În hotărâre se afirmă de asemenea că principiul proporționalității „nu se opune ca un furnizor care participă la fraudă să fie obligat la plata *a posteriori* a TVA-ului pentru livrarea intracomunitară pe care a efectuat-o, cu condiția ca implicarea acestuia în fraudă să fie un element determinant care trebuie luat în considerare la examinarea proporționalității unei măsuri naționale”²⁸.

62. Totuși, împrejurările din cauza R sunt considerabil diferite de cele din prezenta cauză. În cauza menționată, domnul R, acționând ca furnizor în operații intracomunitare, a emis facturi false în numele unor cumpărători fictivi, disimulând identitatea adevăraților cumpărători, cu scopul de a le permite acestora să eludeze plata TVA-ului în statul membru de destinație. Era vorba, așadar, despre un caz clar de fraudă fiscală, spre deosebire de prezenta cauză, în care nu par a se regăsi aceleași împrejurări. În măsura în care instanța națională căreia îi revine aprecierea concretă a situației de fapt concluzionează, astfel cum pare a reieși din informațiile furnizate de părți, în sensul că VSTR s-a limitat să indice pe factură numărul de identificare al întreprinderii finlandeze, însă fără a disimula faptul că ATLANTIS era persoana care achiziționase bunurile, nu ar trebui să fie aplicată excepția stabilită de jurisprudența R și nici, prin urmare, să fie refuzată scutirea.

63. Aceasta deoarece, cu excepția cazurilor de fraudă la care face referire Hotărârea R, statele membre nu pot deroga în mod unilateral de la principiile fundamentale ale sistemului comun de TVA. Dispozitivul hotărârii menționate se întemeiază în mod expres pe existența unui comportament fraudulos din partea furnizorului. Din perspectiva proporționalității, după cum se afirmă în hotărâre, este relevant ca „implicarea acestuia în fraudă să fie un element determinant” (punctul 53), subliniindu-se în continuare că participarea la fraudă trebuie să fi fost cu intenție și să fi pus în pericol funcționarea sistemului comun de TVA.

26 — A se vedea pentru toate Hotărârea Collée, citată anterior, punctul 26.

27 — Hotărârea R, citată anterior, punctul 54.

28 — Hotărârea R, citată anterior, punctul 53.

64. În definitiv, Hotărârea R a introdus o excepție de la principiul neutralității, care nu poate fi extinsă dincolo de situația din această cauză. A aduce atingere principiului neutralității din motive strict preventive, atunci când furnizorul a putut dovedi că nu a acționat fraudulos, nu pare o măsură proporțională care să poată fi justificată în temeiul jurisprudenței.

4. Concluzia primei întrebări preliminare

65. Având în vedere toate considerațiile de mai sus, se poate concluziona că A șasea directivă nu condiționează recunoașterea calității de persoană impozabilă – cu caracter general sau pentru a stabili aplicabilitatea scutirii vizând livrările intracomunitare – de indicarea numărului de identificare în scopuri de TVA, ci depinde numai de realizarea unei activități economice a cărei existență pare dificil de negat în speță²⁹.

66. Neîndeplinirea, de către furnizorul din cadrul unei operațiuni intracomunitare, a obligației sale de a indica numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile poate duce la sancțiuni și, în cazul în care s-ar dovedi implicarea acestuia într-o operațiune frauduloasă, la refuzul, în temeiul Hotărârii R, a scutirii corespunzătoare livrării intracomunitare. Ambele măsuri constituie un sistem proporțional de combatere a fraudei.

67. Dimpotrivă, ar fi disproporționat ca orice neîndeplinire a obligațiilor de formă, fără intervenția unor comportamente frauduloase, să determine o transformare totală a dinamicii livrărilor intracomunitare și o deplasare unilaterală a competenței fiscale către un stat membru căruia nu îi revine exercitarea acesteia.

C – A doua întrebare preliminară

68. În cea de a doua întrebare, Bundesfinanzhof face referire la două împrejurări diferite care pot fi relevante, fiecare dintre ele, în ceea ce privește răspunsul la prima întrebare.

1. Prima parte a celei de a doua întrebări

69. Prima parte a celei de a doua întrebări face referire, în special, la relevanța pe care ar putea să o aibă faptul că persoana care achiziționează bunurile este un întreprinzător cu sediul într-o țară terță, care a expediat obiectul livrării, în cadrul unei vânzări în lanț, dintr-un stat membru în altul fără a fi însă înregistrat ca persoană plătitoare de TVA în niciun stat membru.

70. În opinia noastră, la această întrebare se poate răspunde doar negativ. Astfel cum în mod corect amintește Comisia, niciuna dintre dispozițiile relevante în speță nu distinge în funcție de aspectul dacă persoana care achiziționează bunurile are sediul pe teritoriul unui stat membru sau într-o țară terță.

71. Faptul că persoana care achiziționează bunurile este un întreprinzător cu sediul într-o țară terță care nu este înregistrat în scopuri de TVA nu are o relevanță diferită de cea pe care ar putea să o aibă alte împrejurări distincte, în care persoana care achiziționează bunurile nu are un număr de identificare în scopuri de TVA sau, pur și simplu, nu l-a indicat. Unicele aspecte relevante în ceea ce privește răspunsul menționat sunt nefurnizarea numărului de identificare menționat, indiferent de motivul acesteia, și existența sau inexistența unui comportament fraudulos.

29 — Având în vedere caracteristicile bunurilor vândute (două mașini de sfărâmat roci), se poate presupune că acestea nu sunt destinate unui „consum personal”, care ar exclude existența unei „activități economice” în sensul directivei.

2. A doua parte a celei de a doua întrebări

72. În sfârșit, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă răspunsul dat la prima întrebare poate fi influențat de împrejurarea că persoana impozabilă a dovedit că persoana care achiziționează bunurile a depus o declarație fiscală referitoare la achiziția intracomunitară.

73. În opinia noastră, această întrebare are sens numai în cazul în care se ajunge la concluzia, cum este cazul în speță, potrivit căreia recunoașterea unei livrări intracomunitare scutite nu poate fi condiționată de dovedirea de către persoana impozabilă, pe baza documentelor contabile, a numărului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile.

74. Pornind de la o astfel de concluzie, obiectivul acestei din urmă întrebări ar fi să se stabilească dacă, alternativ, recunoașterea scutirii poate fi condiționată de dovedirea de către furnizor a faptului că persoana care achiziționează bunurile a declarat achiziția intracomunitară în statul membru de destinație.

75. Ordonanța de trimitere invocă, drept temei al acestei întrebări, „corespondența” care, potrivit unei jurisprudențe constante, trebuie să existe între o livrare intracomunitară scutită de impozit și o achiziție intracomunitară impozabilă.

76. Într-adevăr, jurisprudența a declarat că „o livrare intracomunitară a unui bun și achiziția intracomunitară a acestuia reprezintă, în realitate, una și aceeași operațiune economică” și că, „[a]stfel, orice achiziție intracomunitară impozitată în statul membru de sosire a expediției sau a transportului intracomunitar de bunuri în temeiul articolului 28a alineatul (1) litera (a) primul paragraf din A șasea directivă are drept consecință o livrare scutită în statul membru de plecare a respectivei expediții sau a respectivului transport, în aplicarea articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din aceeași directivă”³⁰.

77. Aceasta înseamnă că livrarea scutită și achiziția impozabilă sunt corelate și formează o unitate în ceea ce privește repartizarea competenței de impozitare între statele membre și, prin urmare, în ceea ce privește principiul neutralității fiscale, inerent sistemului comun de TVA³¹. Cu toate acestea, nu pare că respectivele consecințe ale acestei legături ar putea ajunge până la a impune furnizorului, care solicită scutirea livrării, dovedirea faptului că achiziția a fost declarată de persoana care achiziționează bunurile în statul membru de destinație. Desigur, o astfel de condiție nu figurează în A șasea directivă și, din motive identice cu cele prezentate referitor la condiția privind numărul de identificare, ar încălca principiul neutralității, precum și principiul proporționalității.

78. În ceea ce privește principiul neutralității, trebuie reafirmat că acest caracter indisociabil al livrării și achiziției intracomunitare nu poate ajunge să condiționeze exercitarea competenței de impozitare de către statele membre de origine și, respectiv, de destinație a bunurilor.

79. Această idee este consacrată, pentru cazul contrar, la articolul 21 din Regulamentul nr. 1777/2005, deja reprodus, potrivit căruia statul membru de destinație a bunurilor „își exercită competența de impozitare, indiferent de tratamentul TVA aplicat tranzacției în statul membru în care a început expediția sau transportul”. Din cuprinsul acestei dispoziții reiese că în statul membru de destinație colectarea trebuie efectuată fără a fi necesar să se verifice dacă a fost acordată scutirea în statul membru de origine, însă Hotărârea Teleos, citată anterior, pare a urmări să extindă această idee și la situația inversă, precizând că, „[î]n cadrul regimului tranzitoriu de achiziție și de livrare intracomunitară, este necesar, în vederea asigurării unei colectări corespunzătoare a TVA-ului, ca autoritățile fiscale competente să verifice, independent unele de celelalte, dacă sunt îndeplinite

30 — Hotărârile citate anterior EMAG Handel Eder, punctul 29, și Teleos, punctele 23 și 24.

31 — A se vedea, cu privire la acest aspect, Hotărârea Teleos, citată anterior, punctul 25.

condițiile achiziției intracomunitare, precum și cele ale scutirii livrării corespunzătoare. În consecință, chiar dacă prezentarea de către cumpărător a unei declarații fiscale referitoare la achiziția intracomunitară poate constitui un indiciu al transferului efectiv al bunurilor în afara statului membru de livrare, o asemenea declarație nu are totuși o semnificație determinantă din punctul de vedere al probei unei livrări intracomunitare scutite”³².

80. Desigur, o declarație referitoare la achiziția intracomunitară în statul membru de destinație ar elimina problema inițială pusă în discuție în prezenta cauză, însă, după toate probabilitățile, o astfel de declarație ar avea drept rezultat să se atribuie societății care achiziționează bunurile un număr de identificare în scopuri de TVA în statul membru menționat.

81. În pofida acestui fapt, nici absența probei că operațiunea a fost declarată la destinație, nici absența furnizării numărului de identificare al persoanei care achiziționează bunurile nu pot determina, în sine, refuzul scutirii livrării. În special, condiția referitoare la dovedirea aspectului că achiziția intracomunitară a fost declarată în statul de destinație pare disproporționată.

82. Însăși Hotărârea R, citată anterior, prevede că statul membru de plecare este, în principiu, obligat să refuze scutirea în favoarea furnizorului „în ceea ce privește cazurile particulare în care există motive serioase pentru a presupune că achiziția intracomunitară aferentă livrării în cauză ar putea fi sustrasă de la plata TVA-ului în statul membru de destinație”³³, însă acest lucru se întâmplă, astfel cum se va aminti, într-un context de fraudă.

83. În concluzie, considerăm că nu se poate impune furnizorului, în scopul recunoașterii scutirii aplicabile unei livrări intracomunitare, să dovedească faptul că persoana care achiziționează bunurile a depus o declarație fiscală referitoare la achiziția intracomunitară în statul membru de destinație.

VI – Concluzie

84. În consecință, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Bundesfinanzhof (Germania) după cum urmează:

- „1) A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri nu permite statelor membre să condiționeze recunoașterea beneficiului scutirii unei livrări intracomunitare de furnizarea de către persoana impozabilă a dovezii contabile privind numărul de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată al persoanei care achiziționează bunurile.
- 2) Pentru a răspunde la prima întrebare nu este relevant dacă persoana care achiziționează bunurile este un întreprinzător cu sediul într-o țară terță care, deși a expedit, în cadrul unor operațiuni în lanț, obiectul livrării dintr-un stat membru în altul, nu este înregistrat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în niciun stat membru.

Directiva 77/388 nu permite statelor membre să condiționeze recunoașterea beneficiului scutirii unei livrări intracomunitare de dovedirea de către persoana impozabilă a faptului că persoana care achiziționează bunurile a depus o declarație fiscală referitoare la achiziția intracomunitară în statul membru de destinație.”

32 — Punctul 71.

33 — Punctul 52.